

## Accertamento e contenzioso n. 23/2016

# Focus sul reato di omessa dichiarazione – articolo 5, D.Lgs. 74/2000

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

*Il presente intervento si propone di analizzare, ad ampio raggio, il reato di omessa dichiarazione di cui all'[articolo 5](#), D.Lgs. 74/2000, anche e soprattutto alla luce della più recente giurisprudenza della Suprema Corte.*

### Premessa

In materia penale tributaria, la modifica legislativa apportata dal D.Lgs. 158/2015 al *corpus* normativo del D.Lgs. 74/2000 ha interessato anche il reato di omessa dichiarazione, previsto e punito dall'articolo 5, con aumento delle pene edittali, innalzamento della soglia di punibilità e ampliamento delle condotte suscettibili di rilevanza penale, attraverso l'introduzione del comma 1-bis.

### Il reato di omessa dichiarazione come modificato a seguito del D.Lgs. 158/2015

Secondo l'attuale formulazione dell'articolo 5, D.Lgs. 74/2000:

*“È punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a 50.000 euro.*

*1-bis. È punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro.*

*2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto”.*

Il reato di omessa dichiarazione, come modificato dalla novella di cui al D.Lgs. 158/2015, prevede rispetto al passato una pena aumentata, oggi da 1 anno e 6 mesi a 4 anni. Tuttavia, è stato altresì previsto un aumento della soglia di punibilità, che passa da 30.000 a 50.000 euro.

Il comma 1-bis, di nuova introduzione, stabilisce inoltre che venga punito chiunque non presenti, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, se l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro. Viene tuttavia specificato che non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ovvero non sottoscritta, oppure non redatta su stampato conforme al modello prescritto.

Tale nuova previsione riguarda specificamente il sostituto d'imposta e implica che si debba prescindere dalla certificazione delle ritenute.

### Elementi e caratteristiche della fattispecie in esame

La fattispecie incriminatrice di cui all'[articolo 5](#), D.Lgs. 74/2000 è un tipico esempio di reato omissivo, di natura propria, in quanto può essere realizzata da chi, in forza della normativa tributaria, sia tenuto alla presentazione della dichiarazione prevista con riguardo a detti tributi.

A tale proposito, il giudice di legittimità ha avuto modo di specificare che, in materia tributaria:

*“il delitto di omessa dichiarazione dei redditi o Iva è reato omissivo proprio, che può essere commesso solo da chi, secondo la legislazione fiscale, è obbligato alla relativa presentazione; con la conseguenza che, salve le ipotesi di costringimento fisico e di errore determinato dall'altrui inganno, il concorso nel reato è ipotizzabile solo in forma morale, quando cioè chi vi è obbligato ha omesso di presentare la dichiarazione perché istigato o rafforzato nelle sue intenzioni o in attuazione di un accordo intercorso con altri soggetti”* ([Cassazione, n. 43809/2015](#)).

La natura di reato omissivo proprio comporta che *“l'affidamento a un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione (articolo 5, D.Lgs. 74/2000), in quanto, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale e indelegabile il relativo dovere; tuttavia, la prova del dolo specifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una “culpa in vigilando” sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento anti-doveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale”* ([Cassazione, n. 37856/2015](#)).

Per quanto concerne l'elemento psicologico, conformemente a quanto richiesto per l'integrazione degli altri delitti dichiarativi, il reato in esame è punito a titolo di dolo specifico, ossia nell'agente deve esservi coscienza e volontà finalizzata a uno scopo (nel caso concreto, di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto).

A tale proposito, la Suprema Corte ha chiarito che *“la prova del dolo specifico di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione (articolo 5, D.Lgs. 74/2000), può essere desunta dall'entità del superamento della soglia di punibilità vigente, unitamente alla piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta”* ([Cassazione, n. 18936/2016](#)).

### L'articolo 1, lettera f), D.Lgs. 74/2000 e la definizione di imposta evasa

Posto che, per la realizzazione del reato di omessa dichiarazione, l'imposta evasa (con riferimento a taluna delle singole imposte) deve essere superiore a 50.000 euro, è utile richiamare l'attenzione sulla definizione che ci viene fornita dall'[articolo 1](#), lettera f), D.Lgs. 74/2000, ai cui sensi:

*“per “imposta evasa” si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o di scadenza del relativo termine”.*

È chiaro che, soprattutto nel caso di omessa dichiarazione, debba essere stabilito in che modo ricostruire l'importo dell'imposta dovuta.

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità è intervenuta nel corso del tempo proprio per fornire dei criteri guida che possano rivestire il grado di accertamento del fatto in sede penale.

### La determinazione dell'imposta che si assume evasa

La domanda che viene legittimo porsi è se i criteri utilizzati in ambito tributario possano trovare cittadinanza *sic et simpliciter* in ambito penale.

In altre parole, il giudice penale può avvalersi solamente delle risultanze degli eventuali accertamenti tributari e di quanto contenuto nel processo verbale di constatazione oppure può (o meglio, deve) procedere in via autonoma all'accertamento?

A tale domanda, la Corte di Cassazione si è espressa in una serie di pronunce di cui si reputa opportuno menzionare di seguito le più recenti e significative.

*In primis*, occorre sottolineare come, in fase di indagini, *“ai fini della contestazione del reato di cui all'articolo 5, D.Lgs. 74/2000 la determinazione delle imposte evase, in assenza di elementi che facciano ritenere l'esistenza di poste passive, può essere effettuata anche tendendo in considerazione i soli ricavi aziendali”* ([Cassazione, n. 35773/2015](#)). Ciò significa che l'autorità inquirente, in mancanza di dati aziendali comprovanti l'effettivo sostenimento dei costi, può legittimamente considerare solo i ricavi in assenza di elementi che facciano ritenere l'esistenza di poste passive.

Per quanto concerne invece il compito demandato all'Autorità giudicante, con la [sentenza n. 6823/2015](#) il giudice di legittimità ha innanzitutto chiarito che *“l'accertamento presuntivo, ammesso in sede tributaria, non può trovare ingresso in sede penale, in quanto il giudice è tenuto a verificare la sussistenza della violazione a mezzo di specifiche indagini che possano far luce sulla fondatezza o meno della tesi accusatoria: ai fini della individuazione del superamento o meno di essa, D.Lgs. 74/2000, ex [articolo 5](#), spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare della imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche a entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata innanzi al giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria”* (Cassazione, [n. 21213/2008](#) e [n. 36396/2011](#)).

Ai fini della configurabilità del delitto di omessa presentazione di dichiarazione Iva, la Suprema Corte ha statuito che è rimesso al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, *“da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio detraibili, mediante una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario”* (Cassazione, [n. 38684/2014](#)).

A tale proposito, *“le indagini compiute dalla Commissione Tributaria non sono vincolanti per il giudice Penale il quale, nel determinare l'imposta evasa può anche sovrapporsi o entrare in contraddizione alle verifiche effettuate in sede tributaria”* (Cassazione, [n. 32357/2015](#)).

In particolare, il giudice penale, al fine di accertare la configurabilità del reato di cui all'articolo 5, *“nella determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, può sovrapporsi o discostarsi da quanto accertato in sede tributaria ciò facendo qualora nell'accertamento tributario manchi un'autonoma valutazione critica degli elementi in esso contenuti”* (Cassazione, [n. 40110/2015](#)).

Tale indirizzo viene ribadito anche successivamente, ove si afferma che *“In sede di accertamento del reato di cui all'articolo 5, D.Lgs. 74/2000, il giudice penale può avvalersi degli elementi probatori raccolti dagli uffici finanziari purché proceda a una specifica e autonoma valutazione degli stessi non limitando la sua attività a constatarne l'esistenza o a effettuare un mero richiamo di elementi già evidenziati”* (Cassazione, [n. 40358/2015](#)).

Con [sentenza n. 46500/2015](#), la Suprema Corte ha affermato che *“In tema di reati tributari, l'accertamento induttivo compiuto dagli uffici finanziari può rappresentare un valido elemento di indagine per stabilire, in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge, a condizione che il giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in essi evidenziati, ma proceda a specifica autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti*

comparandoli con quelli eventualmente acquisiti "aliunde" (cfr. Cassazione [n. 1904/2000](#) e [n. 11223/1995](#)). Anche più di recente è stato ribadito che, ai fini dell'accertamento della soglia di punibilità di cui al D.Lgs. 74/2000, articolo 5, il giudice possa legittimamente avvalersi dell'accertamento induttivo dell'imponibile compiuto dagli uffici finanziari (Cassazione, [n. 24811/2011](#) e [n. 40992/2013](#))".

Altro principio che risulta particolarmente importante ricordare ai fini del presente intervento è quello per cui

*"In tema di reati tributari, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice può fare legittimamente ricorso ai verbali di contestazione redatti dalla Guardia di Finanza ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi di esercizio, nonché ricorrere all'accertamento induttivo dell'imponibile quando le scritture contabili imposte dalla legge siano state irregolarmente tenute. Ciò, tuttavia, a condizione che il giudice non si limiti a constatarne la esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in esso evidenziati, ma proceda a specifica, autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti, comparandoli con quelli eventualmente acquisiti aliunde. Di talché, le risultanze delle indagini bancarie, stante la inutilizzabilità della presunzione di cui all'[articolo 32](#), D.P.R. 600/1973, non possono rappresentare, ex se, idoneo elemento di prova a sorreggere l'ipotesi accusatoria" (Cassazione, [n. 15899/2016](#)).*

Ciò significa che, ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione Irpef o Iva, l'organo giudicante può fare ricorso alle risultanze delle indagini bancarie svolte nella fase dell'accertamento tributario, dovendo tuttavia procedere a una autonoma verifica dei dati, da considerarsi puramente indiziari, con altri elementi di riscontro. Questo per raggiungere la certezza dell'esistenza della condotta criminosa, con preminenza del dato fattuale reale rispetto a quello di natura meramente formale che caratterizza l'ordinamento fiscale.

Infine, sempre alla luce di tale pronuncia, gli ulteriori elementi di riscontro non possono essere rappresentati dal silenzio serbato dal contribuente sulle ragioni di eventuali prelievi o versamenti di somme su conti correnti a lui intestati.

### La contestazione del fatto

Con specifico riferimento alla contestazione della condotta di omessa dichiarazione, molto interessante appare la recentissima pronuncia di legittimità per cui "L'[articolo 5](#), D.Lgs. 74/2000 sanziona la condotta di colui che, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, pur essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte cui le dichiarazioni si riferiscono, autonome

*e potenzialmente concorrenti, riferite a obblighi diversi e a imposte diverse. Ne deriva che nell'indicazione di una non può ritenersi compresa anche l'altra. Del resto, pur essendo ammessa la contestazione implicita, questa deve, tuttavia, contenere pur sempre la descrizione, sia pure sommaria o per relationem, della condotta contestata, onde salvaguardare i principi del contraddittorio e dell'esclusiva titolarità dell'azione penale in capo al P.M. che impongono che l'imputazione sia chiara e precisa e non offra elementi di dubbio”* ([Cassazione, n. 35393/2016](#)).

### Prescrizione e decorso del termine

Come noto, la prescrizione è un istituto che prevede l'estinzione del reato a seguito del decorso di un lasso di tempo previsto dalla legge. Con specifico riferimento al reato in esame, potrebbe risultare difficile individuare il termine iniziale da cui far decorrere tale lasso di tempo.

Sul punto, la Corte di Cassazione ha precisato che Il termine di prescrizione del reato di omessa dichiarazione, di cui all'[articolo 5](#), D.Lgs. 74/2000, decorre non dal giorno in cui l'accertamento del debito di imposta diviene definitivo, ma dal novantunesimo giorno successivo alla scadenza del termine ultimo stabilito dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale ([Cassazione, n. 24691/2016](#)).

### Omessa dichiarazione e sequestro preventivo

Altro aspetto che si reputa rilevante in tema di omessa dichiarazione attiene i profili elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in ordine all'oggetto dell'eventuale sequestro finalizzato alla confisca per equivalente.

Sul punto, la Suprema Corte ha stabilito che “*nel caso di omessa dichiarazione sui redditi o sul valore aggiunto, di cui all'articolo 5, D.Lgs. 74/2000, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente deve riferirsi all'ammontare dell'imposta oggetto dell'evasione in quanto costituente il vantaggio patrimoniale, in termini di profitto, derivante direttamente dalla condotta illecita*” ([Cassazione, n. 19007/2015](#)).

Inoltre, “*nel sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, ai fini della quantificazione del profitto del reato di omessa dichiarazione, previsto dall'articolo 5, D.Lgs. 74/2000, è irrilevante l'evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), non trattandosi di un'imposta sui redditi in senso tecnico*” ([Cassazione, n. 12810/2016](#)).

### Omessa dichiarazione e articolo 13, D.Lgs. 74/2000

L'[articolo 13](#), comma 2, D.Lgs. 74/2000, come novellato dal D.Lgs. 158/2015, accomuna i reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione nella previsione di cause di non punibilità discendenti dal pagamento del debito tributario.

A differenza di quanto stabilito per i delitti di cui agli [articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater](#), i reati di cui agli articoli [4](#) e [5](#) non sono punibili qualora i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti a seguito di ravvedimento operoso oppure di presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, a condizione che il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione avvengano *“prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”*.

È obiettivamente una norma che si ritiene senz'altro più stringente (e di difficile applicazione) rispetto a quella viceversa prevista per i reati di omesso versamento di ritenute, di Iva e di indebita compensazione, per i quali è previsto che sussista causa di non punibilità nel caso in cui i debiti tributari vengano estinti prima dell'apertura del dibattimento di primo grado attraverso anche procedure conciliative e di adesione all'accertamento.

In tale ultima ipotesi, addirittura, il comma 3 dell'[articolo 13](#), D.Lgs. 74/2000 stabilisce che, nel caso in cui, prima dell'apertura del dibattimento, sia in corso un pagamento rateizzato, è concesso un termine di 3 mesi per il pagamento del residuo, che può essere ulteriormente prorogato fino a ulteriori 3 mesi a discrezione dell'organo giudicante.

### Articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000 e circostanze del reato

Se per il reato di omessa dichiarazione la causa di non punibilità prevista dall'articolo 13, D.Lgs. 74/2000 appare, come detto, di difficile se non impossibile applicazione, il successivo [articolo 13-bis](#), D.Lgs. 74/2000 appare più favorevole al soggetto nei cui confronti è stata mossa la contestazione, in quanto per tutti i reati contemplati nel D.Lgs. 74/2000 il pagamento del debito tributario, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, comporta la diminuzione delle pene previste sino alla metà e la non applicazione delle pene accessorie previste all'[articolo 12](#), D.Lgs. 74/2000.